

Udskriftsdato: 23. december 2025

AFG nr 10366 af 07/04/2015 (Gældende)

Bindende svar - Momsfritagelse - Ydelser leveret af selvstændige grupper af personer

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 14-0007663

Bindende svar - Momsfritagelse - Ydelser leveret af selvstændige grupper af personer

Skatterådet kan bekræfte, at leverancer i form af forskellige særlige ydelser (som ikke er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, leveret af spørger i form af et aktieselskab, med det formål at levere disse ydelser til de enkelte medlemmer, anses for at være momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19 (selvstændige gruppers leverancer til medlemmer).

Endvidere bekræfter Skatterådet, at den fritagelse, som spørger vil kunne opnå efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, ikke vil omfatte de af spørgers ydelser, der allerede i dag er momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11.

Endeligt kan Skatterådet bekræfte, at spørger skal betale lønsumsafgift efter lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 1 (metode 4), hvis spørgers momsfrie aktiviteter i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, udgør mindre end 50 % af spørgers omsætning.

En række spørgsmål bortfalder med henvisning til besvarelsen af ovennævnte.

SKM2015. 233. SR - Skatterådsmøde 7. april 2015

Spørgsmål

1. Kan leverancer i form af forskellige særlige ydelser (som ikke er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, jf. spørgsmål 2), leveret af spørger x med det formål at levere disse ydelser til de enkelte medlemmer, anses for at være momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19?
2. Såfremt spørgsmål 1 besvares med et "ja", kan det da bekræftes, at den fritagelse, som spørger vil kunne opnå efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, ikke vil omfatte de af spørgers ydelser, der allerede i dag er momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11?
3. Såfremt spørgsmål 1 besvares med et "ja", kan det da bekræftes, at spørger skal betale lønsumsafgift efter lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 1 (metode 4), hvis spørgers momsfrie aktiviteter i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, udgør mindre end 50 % af spørgers omsætning?
4. Såfremt spørgsmål 1 besvares med et "nej", har det da betydning for udfaldet af spørgsmålet, at spørger er en/et x?
5. Såfremt spørgsmål 4 besvares med et "ja", kan det da bekræftes, at den/dette x skal betale lønsumsafgift efter lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 1 (metode 4), hvis spørgers momsfrie aktiviteter i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, udgør mindre end 50 % af spørgers omsætning?
6. Såfremt spørgsmål 4 besvares med et "nej", kan leverancer i form af forskellige særlige ydelser (som ikke er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11), leveret af spørger som en/et x med det formål at levere disse ydelser til de enkelte medlemmer, anses for at være momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19?
7. Såfremt spørgsmål 6 besvares med et "ja", kan det da bekræftes, at den fritagelse, som spørger vil kunne opnå efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, ikke vil omfatte de af spørgers ydelser, der allerede i dag er momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11?
8. Såfremt spørgsmål 6 besvares med et "ja", kan det da bekræftes, at den/dette x skal betale lønsumsafgift efter lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 2, nr. 3 (metode 1)?

Svar:

1. Ja
2. Ja

3. Ja
4. Bortfalder
5. Bortfalder
6. Bortfalder
7. Bortfalder
8. Bortfalder

Det bindende svar offentliggøres i væsentlig redigeret form og til dels omformuleret.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en x leverandør af særlige ydelser mv. for mindre og mellemstore xx virksomheder.

I 19XX blev spørger etableret med henblik på at udføre xx for danske xx virksomheder. Spørger har siden sin etablering udviklet sig løbende for at tilpasse sig sine kunders behov, herunder omkostningsminimering.

Ud over xkunder omfatter kundekredsen et mindre antal virksomheder, som er tilknyttet spørger på kommerciel basis.

Spørger ønsker at etablere en selvstændig gruppe, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, der skal levere de forskellige særlige ydelser.

Baggrunden for denne struktur er et ønske om at optimere driften via samarbejde med andre for derigennem at dele omkostningerne til ydelser til brug for udøvelsen af medlemmernes momsfratagne virksomhed. Den pågældende enheds ydelser til de respektive medlemmer vil være de samme ydelser, som spørger allerede leverer i dag.

De særlige ydelser som spørger leverer, kan ikke anvendes sammen med andre særlige ydelser, som leveres til samme formål af andre leverandører. De af spørger leverede særlige ydelser er endvidere udarbejdet specifikt til dets kunders anvendelsesområde.

Som nævnt leverer spørger allerede i dag de omhandlede ydelser til de enkelte medlemmer, og spørger vil uanset om fritagelse opnås fortsat levere disse ydelser til de respektive medlemmer.

Den oprindelige bevæggrund for etableringen af spørger var at optimere ressourceforbruget. De ydelser, som spørger leverer, er direkte nødvendige for, at spørgers kunder kan agere inden for den aktuelle branche.

Henset til ovenstående skal det bemærkes, at spørgers markedsposition allerede nu består af en afgrænset gruppe.

Det er i yderste konsekvens reelt muligt for kunden at skifte leverandør. Dette vil dog kræve betydelige ressourcer og medføre væsentlige omkostninger, hvorfor det kun i yderst begrænsede tilfælde vil være relevant.

Det påtænkes, at den selvstændige gruppe fortsat benytter egne medarbejdere til at udføre de respektive ydelser.

Ydelserne skal hovedsagligt anvendes til medlemmernes momsfratagne ydelser, der er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 10 og nr. 11.

Såfremt de ellers momspligtige ydelser til de enkelte medlemmer ikke er momsfratagne efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, vil momsen herpå således udgøre en endelig omkostning for det enkelte medlem.

Det påtænkes, at medlemmernes betaling af ydelserne fastsættes efter internt aftalte fordelingsnøgler. Fordelingsnøglerne tilsigter, at det enkelte medlems betaling for ydelserne nøjagtigt svarer til medlemmets andel i de fælles udgifter.

Det oplyses, at spørger ikke virker med gevinst for øje. Spørger skal ikke tjene på aktiviteten, men alene understøtte medlemmernes konkurrenceevne ved at levere forretningsunderstøttende ydelser til lavest mulige priser. Udnyttelse af stordriftsfordele, markedsposition og strategiske samarbejde er væsentlige elementer heri.

I spørgers prisstruktur indgår elementer som at:

- Ydelserne til medlemmerne leveres til kostpriser. Prisen på en ydelse afspejler spørgers omkostning ved at frembringe ydelsen.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er spørgers opfattelse, at spørgsmålene skal besvares som følger:

Spørgsmål 1: "Ja"

Spørgsmål 2: "Ja"

Spørgsmål 3: "Ja"

Spørgsmål 4: "Ja"

Spørgsmål 5: "Ja"

Spørgsmål 6: "Ja"

Spørgsmål 7: "Ja"

Spørgsmål 8: "Ja"

Begrundelse:

Spørgsmål 1 og 6:

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, har følgende ordlyd:

"Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

(...)

19) Ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, som udøver en virksomhed, der er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af deres virksomhed direkte nødvendige tjenester. Det er en forudsætning, at det enkelte medlems betaling for disse ydelser nøjagtigt svarer til medlemmets andel i de fælles udgifter, og at afgiftsfritagelse ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning".

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), der har følgende ordlyd:

"Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

(...)

f) levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter, under forudsætning af, at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvridning"

Momsfritagelsen har til formål at give mulighed for større konkurrencemæssig lighed mellem virksomheder, der foretager henholdsvis egenproduktion og eksterne indkøb, jf. herved Højesterets dom i SKM2009. 501. HR.

Momsfritagelsesbestemmelsen opstiller fire kumulative betingelser for momsfritagelse:

1. Den aktivitet, som hver af gruppens medlemmer udøver skal enten være momsfritaget efter andre bestemmelser eller falde uden for momslovens anvendelsesområde;
2. Ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmets virksomhed;
3. Det enkelte medlems betaling skal svare nøjagtigt til medlemmets andel af de fælles udgifter;
4. Momsfritagelsen må ikke fremkalde konkurrencefordrejning.

Ad 1) Den aktivitet, som hver af gruppens medlemmer udøver skal enten være momsfritaget efter andre bestemmelser eller falde uden for momslovens anvendelsesområde

Enhedens ydelser anvendes hovedsageligt til de enkelte medlemmers momsfritagne finansielle aktiviteter i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 10 og nr. 11.

Hvis enhedens ydelser anvendes til momspligtige aktiviteter, så vil den del af enhedens ydelser, der kan henføres hertil være momspligtige, hvilket bekræftes af Skatterådets bindende svar i SKM2011. 860. SR og SKM2012. 600. SR.

På denne baggrund er det spørgers opfattelse, at den første betingelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19 - om at den aktivitet, som hver af gruppens medlemmer udøver, skal enten være momsfritaget efter andre bestemmelser eller falde uden for momslovens anvendelsesområde - er opfyldt.

Ad 2) Ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmernes virksomhed

Det er ikke muligt for de enkelte medlemmer at drive den momsfrie virksomhed uden ydelserne fra enheden.

Der er endvidere tale om ydelser, som medlemmerne i forvejen forbruger, enten ved at disse indkøbes eller udføres af egne ansatte.

Den omhandlede betingelse er derfor opfyldt, hvilket bekræftes af Skatterådets bindende svar i henholdsvis SKM2010. 644. SR, SKM2011. 685. SR, SKM2011. 860. SR og SKM2012. 600. SR samt Skatteministeriet styresignal i SKM2010. 505. SKAT.

Ad 3) Det enkelte medlems betaling skal svare nøjagtigt til medlemmets andel af de fælles udgifter

Det påtænkes, at medlemmernes betaling for ydelserne fastsættes efter nærmere angivne fordelingsnøgler, hvor fordelingsnøglerne tilsigter at sikre, at det enkelte medlems betaling for ydelserne nøjagtigt svarer til medlemmets andel i de fælles udgifter.

Der vil ikke ske en omkostningsudligning mellem medlemmerne, og enheden vil hverken oparbejde underskud eller overskud i forbindelse med aktiviteterne.

Den omhandlede betingelse er derfor opfyldt, hvilket bekræftes af Skatterådets bindende svar i SKM2010. 644. SR, SKM2011. 685. SR samt SKM2012. 600. SR.

Det skal i denne forbindelse bemærkes, at den selvstændige gruppe ikke medfører, at der skal foretages reguleringer i overensstemmelse med de skattemæssige transfer pricing principper, idet der ikke er tale om interesseforbundne parter henset til ejerforholdene.

Ad 4) Momsfritagelsen må ikke fremkalde konkurrencefordrejning

Det fremgår af generaladvokat Mischos forslag til afgørelse i sag C-8/01, Taksatorringen, punkt 120, at:

"(...) formålet med fritagelsen (...) er at skabe lige konkurrencevilkår på et marked, hvor der både findes store virksomheder, som kan udbyde tjenester alene ved hjælp af virksomhedernes interne ressourcer, og andre, mindre virksomheder, som for at kunne udbyde de samme tjenester er tvunget til at støtte sig på hjælp udefra." (Understreget her)

Det grundlæggende formål med bestemmelsen er således at skabe lige konkurrence på markedet for de momsfratagne ydelser.

Den tilsigtede neutralisering af "de store" selskabers konkurrencemæssige fordel kan imidlertid have utilsigtede virkninger på markedet for den selvstændige gruppes ydelser. Til dette bemærker generaladvokat Mischo i sit forslag til afgørelse i sag C-8/01, Taksatorringen:

"123. Betingelsen om, at fritagelsen ikke må fremkalde konkurrencefordrejning, forekommer mig at være tilføjet udelukkende for at undgå, at de særlige regler for sådanne sammenslutninger - som har til formål at skabe lige konkurrencevilkår for erhvervsdrivende, der udbyder afgiftsfritagne tjenesteydelser - får utilsigtede virkninger på et andet plan, nemlig på markedet for de ydelser, som disse tjenesteydere selv har brug for.

124. Sagt med andre ord har man afhjulpet bestemte uligheder, som på det konkurrencemæssige plan kan være en følge af, at virksomhederne er af forskellig størrelse, men man har samtidig villet sikre sig, at der ikke opstår sekundære virkninger, som kan medføre, at der opstår en endnu værre situation."

For at fastslå om fritagelse af den selvstændige gruppes ydelser vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning på markedet for den selvstændige gruppes ydelser, er det nødvendigt at analysere konkurrencesituationen på dette marked. Denne vurdering skal baseres på en effektivitetstest.

Ifølge generaladvokat Mischo vil der således alene foreligge konkurrencefordrejning, hvis den selvstændige gruppe ikke er effektiv og dermed konkurrencedygtig, eftersom det kun er i denne situation, at det er momsfratagelsen i sig selv, der fremkalder konkurrencefordrejningen. EU-Domstolen adopterede i sin dom direkte generaladvokatens analyse, jf. sag C-8/01, Taksatorringen, præmis 59:

"Som generaladvokaten har fremhævet i punkt 131 i forslaget til afgørelse, kan det - hvis sammenslutningerne, uanset enhver afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, kan være sikre på at beholde medlemmerne som kunder - ikke antages, at det er den afgiftsfritagelse, der indrømmes dem, som bevirker, at uafhængige erhvervsdrivende holdes ude fra markedet."

Domstolen konkluderede i afgørelsens præmis 65, at fritagelse alene kan nægtes, såfremt der er en:

"(...) reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning." (Understreget her)

Fritagelse vil således ikke kunne skabe konkurrenceforvridning, såfremt prisen på ydelserne inden momsfrigtagelse er konkurrencedygtig, og at samarbejdet derfor gennemføres, uanset om der indrømmes fritagelse eller ej.

Ovenstående effektivitetstest anlagde Skatterådet også i SKM2012. 600. SR, hvor Skatterådet fastslog, at der ikke alene på baggrund af momsfrigtagelsen ville bestå en reel risiko for at fremkalde konkurrencefordrejning.

Skatterådet lagde i denne henseende navnlig vægt på, at:

"Formålet med at etablere en firmagruppe er (...) at effektivisere omkostningerne til den slags administrative ydelser, hvortil behovet er fælles for alle firmagruppens medlemmer."

Spørger leverer i dag allerede de omhandlede særlige ydelser til de enkelte medlemmer, og vil, uanset om fritagelse opnås, fortsat levere disse ydelser til de respektive medlemmer. Momsfrigtagelsen vil dermed ikke fremkalde konkurrencefordrejning, når den selvstændige gruppe uanset momspålæggelse eller momsfrigtagelse kan være sikker på at beholde de respektive medlemmer som kunder, jf. præmis 59 i sag C-8/01, Taksatorringen.

Den oprindelige bevæggrund for etableringen af spørger var at optimere ressourceforbruget. Formålet var/er netop at levere de samme ydelser, som de større virksomheder selv udfører.x. Spørgers kunder vil i sagens natur fortsat efterspørge de af spørger udbudte ydelser.

Endvidere er de særlige ydelser, som spørger leverer, strengt nødvendige for, at spørgers kunder kan agere indenfor den aktuelle branche, hvorfor det er naturligt, at spørgers kunder efterspørger disse.

Det faktum, at de særlige ydelser er specifikke for varetagelsen af spørgers enkelte kundes behov inden for branchen, indebærer, at der ikke er konkurrerende ydelser. Dette skal sammenholdes med, at hvis en af spørgers kunder anvender en af spørgers særlige ydelser, kan denne kunde ikke anvende en ydelse til en anden særlig ydelse. Det er derfor spørgers opfattelse, at der ikke eksisterer nogen konkurrenter i denne henseende. Det er dog reelt muligt for kunden at skifte leverandør. Dette vil dog medføre et væsentligt ressourceforbrug samt meget betydelige omkostninger, hvorfor dette kun i yderst begrænsede tilfælde vil være relevant.

Henset til ovenstående skal det videre bemærkes, at spørgers markedsposition allerede består af en afgrænset gruppe,x. Dermed kan det siges, at den selvstændige gruppe ikke kan anses for at agere i markedet, men derimod blot skal anses som en intern enhed i en koncern.

Den omhandlede betingelse er således opfyldt.

Denne konklusion ændres ikke af det forhold, at de respektive ydelser kan leveres af andre. Det er spørgers opfattelse, at det forhold, at andre virksomheder kan levere tilsvarende ydelser, ikke alene er tilstrækkeligt til, at der foreligger konkurrencefordrejning i momsfrigtagelsens forstand.

Det skal i denne sammenhæng erindres, at EU-Domstolen i sag C-8/01, Taksatorringen, præmis 65 fastslog, at det er fritagelsen *i sig selv*, der ikke må fremkalde konkurrencefordrejning. Hvis det faktum, at de respektive ydelser kan leveres af andre, anses for at føre til konkurrencefordrejning, vil fritagelsen reelt ikke have noget anvendelsesområde. Det skal i denne sammenhæng bemærkes, at Skatterådet ved flere lejligheder allerede har accepteret momsfrigtagelse, jf. momslovens § 13, stk. nr. 19 af eksempel-

vis it-, administrations- og markedsføringsydelser, der i sagens natur også leveres af andre, jf. bl.a. SKM2012. 600. SR.

EU-Domstolen har ved flere lejligheder fastslået, at udtryk, der anvendes til at betegne de respektive momsfritagelser, herunder momssystemdirektivets artikel 132(1), litra f), skal fortolkes strengt, da de er en undtagelse fra det almindelige princip, hvorefter der opkræves moms af enhver levering, der gennemføres af en afgiftspligtig person mod vederlag, jf. eksempelvis sag C-2/95, Sparekassernes Datacenter præmis 20; sag C-216/97, Gregg, præmis 12 samt sag C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, præmis 30.

Fortolkningen skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelsen og overholde kravene i princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem, jf. sag C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, præmis 30:

"Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i direktivets artikel 13 (nu momssystemdirektivets artikel 132(1), litra f)), skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (Horizon College-dommen, præmis 16)."

Endvidere fremgår det af dommens præmis 30 at:

"Domstolens praksis tager ikke sigte på at pålægge en fortolkning, som gør de omhandlede fritagelser så godt som uanvendelige i praksis (Taksatorringen-dommen, præmis 62)."

Dette fastslog Højesteret også i SKM2009. 501. HR, hvor Højesteret udtalte, at:

"... bestemmelsen skal (...) fortolkes således, at den i praksis får et reelt anvendelsesområde (...)"

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, skal således ikke fortolkes mere restriktivt end de øvrige momsfratagelsesbestemmelser i momsloven.

Det fremgår således af såvel EU-Domstolens som Højesterets praksis, at fortolkningen af momsfritagelsen ikke må udvande bestemmelsens anvendelsesområde, hvilket må anses for at være tilfældet i nærværende situation, hvis spørger ikke anses for at kunne anvende momsfritagelsen under de fremførte forudsætninger.

At den danske fortolkning på visse punkter er for restriktiv bekræftes af andre medlemsstaters fortolkning af selv samme direktivbestemmelse.

Eksempelvis sidestiller de engelske myndigheders vejledning om anvendelsen af selvstændige grupper den selvstændige gruppe med en intern enhed i et selskab/koncern, hvorfor denne som sådan ikke agerer på et marked, og dermed som udgangspunkt ikke kan skabe konkurrenceforvridning.

Andre medlemsstaters fortolkning er ikke direkte bindende i Danmark, men disse medlemsstater har ligesom Danmark en forpligtelse til at implementere momssystemdirektivet og fortolke dette direktivkonformt.

Det skal videre bemærkes, at betingelsen om konkurrencefordrejning i henhold til EU-Kommissionen ikke skal tillægges afgørende vægt, når omfanget af momsfritagelsens anvendelsesområde skal fastlægges. EU-Kommissionen har således i sit forslag til Rådets Direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem med hensyn til behandling af forsikringstjenester og finansielle tjenester, KOM(2007)747 endelig, bl.a. fremsat forslag om en momsfritagelse specifikt for selvstændige grupper inden for den finansielle sektor. I dette forslag er betingelsen om konkurrencefordrejning ikke medtaget.

Særligt vedrørende spørgsmål 1:

Det er spørgers opfattelse, at det forhold, at der er tale om, at den selvstændige gruppe skal være et aktieselskab, ikke diskvalificerer anvendelsen af momsfratagelsen. Såfremt den selvstændige gruppe vælger alene at gennemføre transaktioner, der er fritaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, vil dette resultere i, at den selvstændige gruppe de facto ikke drives med gevinst for øje. Dette kan dog ikke tages til indtægt for, at den selvstændige gruppe ikke må drives med gevinst for øje. Det afgørende er, at den selvstændige gruppe i forhold til de transaktioner, der ønskes fritaget, opkræver en godtgørelse, der nøjagtig svarer til andelen af de fælles udgifter (hverken mere eller mindre). Momsloven § 13, stk. 1, nr. 19 fritager således den enkelte transaktion, såfremt denne transaktion opfylder betingelserne i bestemmelsen, og altså ikke den selvstændige gruppe.

Den selvstændige gruppe må i sagens natur ikke anvende eventuelt overskud optjent i forbindelse med transaktioner over for tredjemand til at nedbringe/reducere det vederlag, som de respektive medlemmer skal betale for de momsfratagne ydelser (i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 19). I givet fald vil betingelserne for momsfratagelse ikke længere være opfyldt.

Spørgers repræsentant har endvidere henvist til, at hverken momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, eller momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f, er begrænset til kun at gælde bestemte juridiske former. Såfremt det havde været lovgivers hensigt at begrænse bestemmelsens anvendelsesområde til en eller flere bestemte juridiske former, ville bestemmelserne i sin ordlyd have angivet en sådan begrænsning.

Dette støttes eksempelvis af momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, der implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra l, der efter sin ordlyd eksplicit kun omfatter foreninger og organisationer.

Hertil kommer, at EU-Domstolen i bl.a. sag C-141/00, Kügler, præmis 30, har udtalt, at... princippet om afgiftsneutralitet ... er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms. Det følger heraf, at det nævnte princip ville blive tilsidesat, hvis muligheden for at påberåbe sig... afgiftsfratagelse var afhængig af, i hvilken retlig form den afgiftspligtige udøvede sin virksomhed ... ". (Understreget her)

Dette støttes også af EU-Domstolens dom i sag C-453/05, Volker Ludwig, præmis 35, hvor det fastslås, at det følger af princippet om afgiftsneutralitet, at virksomheder skal kunne vælge den organisationsform, som ud fra en strengt økonomisk synsvinkel passer dem bedst, uden at skulle løbe en risiko for, at deres transaktioner udelukkes fra momsfratagelse.

Dertil kommer, at formålet med momsfratagelsen — om at sikre større konkurrencemæssig lighed mellem virksomheder, der foretager henholdsvis egenproduktion og eksterne indkøb — ikke understøtter, at fritagelsen skulle være begrænset i forhold til gruppens juridiske form - tværtimod.

I overensstemmelse hermed har EU-Domstolen - i anden sammenhæng - da også fastslået, at momsfratagelsen for "forvaltning af investeringsforeninger" i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra f, jf. momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra g, omfatter kollektive institutter "uanset deres juridiske form", jf. EU-Domstolens dom i sag C-169/04, Abbey National, præmis 53, og dom i sag C-363/05, JP Morgan, præmis 26 og 27. Denne momsfratagelse omfatter således — uanset ordlyden "investeringsforeninger — også f.eks. aktieselskaber, jf. også Skatterådets bindende svar i SKM2008. 353. SR.

Ovenstående fortolkning er også i overensstemmelse med de engelske skattemyndigheders fortolkning, der således anerkender, at en selvstændig gruppe af personer kan være et aktieselskab ("a limited company"), jf. vejledningen "CSE3I20 - How the condition are to be interpreted: Independent Group of Persons: What is a Cost Sharing Group (CSG)?".

Spørgers repræsentant har endeligt oplyst, at spørger ikke virker med gevinst for øje. Spørger skal med andre ord ikke tjene på aktiviteten, men alene understøtte medlemmernes konkurrenceevne ved at levere forretningsunderstøttende ydelser til lavest mulige priser. Udnyttelse af stordriftsfordele, markedsposition og strategiske samarbejde er væsentlige elementer heri.

I spørgers prisstruktur indgår elementer som at:

- Ydelserne til medlemmerne skal leveres til kostpriser. Prisen på en ydelse afspejler spørgers omkostning ved at frembringe ydelsen.

Dertil kommer, at momsfritagelse af spørgers ydelser i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, fuldt ud støttes af momsfrigatelsesbestemmelsens formål.

Det fremgår af generaladvokat Mischos forslag til afgørelse i sag C-8/01, Taksatorringen, punkt 120, at "... formålet med fritagelsen ... er at skabe lige konkurrencevilkår på et marked, hvor der både findes store virksomheder, som kan udbyde tjenester alene ved hjælp af virksomhedernes interne ressourcer, og andre, mindre virksomheder, som for at kunne udbyde de samme tjenester er tvunget til at støtte sig på hjælp udefra." (Understreget her)

Ved at mindre og mellemstore virksomheder går sammen om fælles behov, opnår den enkelte virksomhed en markant lavere omkostning, end hvis den stod alene. Stordriftsfordelene ved brug af spørger betyder, at selv en mindre virksomhed kan levere ydelser med samme relative omkostning, som de største virksomheder.

Dette gælder imidlertid kun, hvis spørgers ydelser fritages for moms.

Hvis ydelserne ikke momsfrtages, vil formålet med fritagelsen om at skabe lige konkurrencevilkår imidlertid ikke opfyldes, idet de mindre virksomheder vil blive belastet med moms, hvorved den relative omkostning ikke er den samme.

At den juridiske form er uden betydning for etableringen af en selvstændig gruppe i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, bekræftes desuden af Momsnævntes afgørelse fra 1979 vedrørende bestillingskontorer for hyrevognskørsel i Mn. 711/80:

"Der var rejst spørgsmål om den afgiftsmæssige stilling efter merværdiafgiftsloven for bestillingskontorer, der mod betaling (herunder kontingenter o lign) formidler hyrevognskørsel og leverer administrationsydelser mv. til de vognmænd, der er tilsluttet bestillingskontoret.

Nævnet traf afgørelse om, at bestillingskontorernes virksomhed indtil videre fritages for afgifts-pligten, jf. undtagelsesbestemmelsen i lovens § 2, stk. 3, punkt f."

Som det fremgår af Momsnævntes afgørelse, tog nævnet generelt stilling til den momsmæssige behandling af bestillingskontorers ydelser til vognmænd.

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning 2014-2, afsnit D. A. 5.19.2, at

"For så vidt angår Momsnævntes afgørelse Mn. 711/80, som ændret ved Mn. 1031/88 om bestillingskontorers formidling af taxakørsel, er det dog SKATs opfattelse, at afgørelsen stadig må anses for gældende, idet hjemlen til afgørelsen dog må anses for at være ML § 13, stk. 1, nr. 20 (nu nr. 19), og ikke nr. 15....." (Understreget her)

SKAT anerkender således, at de respektive bestillingskontorer for hyrevognskørsel er momsfrtaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

På tidspunktet for Momsnævnets afgørelse var visse bestillingskontorer for hyrevognskørsel etableret som et kapitalselskab, herunder et aktieselskab.

Også dette bekræfter, at et aktieselskab og x kan udgøre en selvstændig gruppe i henhold til momsfritagelsesbestemmelsen.

På baggrund af ovenstående, er det således spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 og 6 skal besvares med et "ja".

Spørgsmål 2 og 7:

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, har følgende ordlyd:

"11) Følgende finansielle aktiviteter:

(...)

c) Transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende anbringelse af midler, kontokurantkonti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer.

(...)

e) Transaktioner, herunder forhandlinger, med undtagelse af forvaring og forvaltning, i forbindelse med værdipapirer, bortset fra varerepræsentativer og dokumenter, der giver bestemte rettigheder, herunder brugsrettigheder, over fast ejendom, samt andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom.

(...)"

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, der har følgende ordlyd:

"Stk.1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner: a)forsikrings- og genforsikringstransaktioner, herunder ydelser udført af forsikringsmæglere og -formidlere i forbindelse med disse transaktioner

(...)

e)transaktioner, herunder formidling, vedrørende valuta, pengesedler og mønter, der anvendes som lovligt betalingsmiddel, dog ikke mønter og sedler, som er samlerobjekter, dvs. mønter af guld, sølv eller andet metal, samt sedler, der ikke i almindelighed anvendes som lovligt betalingsmiddel, eller som er af numismatisk interesse

(...)"

Det skal i denne henseende bemærkes, at visse af spørgers ydelser allerede er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11.

Det faktum, at spørger deltager i en selvstændig gruppe efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, ændrer efter spørgers opfattelse ikke på arten af den enkelte transaktion, hvorfor de af spørger leverede momsfrie ydelser, der anses for omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, fortsat skal anses for at være omfattet af denne fritagelse.

Dette bekræftes også af bestemmelsens formål. Dette formål er at skabe lige konkurrencevilkår på et marked, hvor der både findes store virksomheder, som kan udbyde tjenester alene ved hjælp af virksomhedernes interne ressourcer, og mindre virksomheder, som for at kunne udbyde de samme tjenester er tvunget til at støtte sig til hjælp udefra/købe dette udefra.

Konkurrenceligheden realiseres ved, under visse betingelser, at konvertere en ellers momspligtig transaktion til en momsfrataget transaktion efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19. Hvis den enkelte transaktion i forvejen er momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, vil konkurrencevilkårene være lige, og der er derfor ikke behov for (yderligere) fritagelse af disse transaktioner efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19. Dette er i øvrigt i overensstemmelse med momssystemets grundlæggende princip om neutralitet. Spørger vil således kunne opnå den samme retsstilling ved alene at udskille den del af aktiviteten, der ønskes omfattet af momslovens § 13 stk. 1, nr. 19.

Det er således spørgers opfattelse, at leverancer, leveret af spørger, der er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, fortsat er momsfrataget efter nævnte bestemmelse, selvom spørger indgår i en selvstændig gruppe efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, og leverer disse momsfrie ydelser til medlemmerne.

Spørgsmål 3:

Lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 2, nr. 1 har følgende ordlyd:

"Afgiftsgrundlaget er virksomhedens lønsum for følgende virksomheder:

1) Virksomheder inden for den finansielle sektor, der omfatter virksomheder med aktiviteter vedrørende forsikring, ind- og udlån, kreditformidling, pensionsopsparring, investeringsforvaltning, betalingsformidling samt handel med værdipapirer eller valuta."

Lønsumsafgiftslovens § 5, stk. 2, har følgende ordlyd:

"For virksomheder omfattet af § 4, stk. 2 nr. 1 er afgiften for kalenderåret 2013 10,9 pct. af virksomhedens lønsum."

For virksomheder, der både har (momspligtige og) momsfrie aktiviteter udover salg af finansielle ydelser, skal foretages en konkret vurdering af, om virksomheden skal betragtes som finansiell virksomhed i forhold til, hvilken metode som den skal anvende ved opgørelse af lønsumsafgiften.

Af den Juridiske Vejledning 2013-2, afsnit D. B. 4.4.5.1. fremgår følgende:

"Ved vurderingen lægges der vægt på, hvor stor en andel af den samlede omsætning, der vedrører finansiell virksomhed. Hvis andelen er over 50 % af den samlede omsætning, så betragtes virksomheden som omfattet af metode 2."

Dette betyder modsætningsvis, at hvis de (momspligtige og) momsfrie aktiviteter efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19 udgør mere end halvdelen af den samlede omsætning, skal virksomheden ikke anses for at være omfattet af metode 2.

Lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 1, har følgende ordlyd:

"Afgiftsgrundlaget er virksomhedens lønsum med tillæg af overskud eller med fradrag af underskud af selvstændig erhvervsvirksomhed i indkomståret opgjort efter reglerne i 2.-4. pkt., jf. dog stk. 2 og 5. Virksomhedens overskud eller underskud opgøres efter reglerne for opgørelse af skattepligtig indkomst før fradrag for henlæggelse til konjunkturudligning efter virksomhedsskattelovens § 22 b. Til virksomhedens overskud eller underskud opgjort efter 2. pkt. tillægges renteudgifter og kurstab på fordringer og gæld og fradrages rente- og udbytteindtægter samt kursgevinst på fordringer og gæld, som indgår i opgørelsen af virksomhedens overskud eller underskud. Til virksomhedens overskud eller underskud opgjort efter 2. og 3. pkt. medregnes ikke overskud eller underskud, der hidrører fra virksomhed i udlandet."

Lønsumsafgiftslovens § 5, stk. 1, har følgende ordlyd:

"For virksomheder omfattet af § 4, stk. 1, er afgiften ... [4,12] % af afgiftsgrundlaget."

Denne metode (metode 4) er hovedreglen i lønsumsafgiftsloven og finder anvendelse, såfremt enheden ikke er omfattet af en af undtagelserne i form af metode 1 eller metode 2, jf. således Den Juridiske Vejledning 2013-1, afsnit D. B. 4.2.2 og afsnit D. B. 4.6.

Den selvstændige gruppes aktivitet er ikke omfattet af lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 2, nr. 1, vedrørende finansielle aktiviteter (metode 2).

Aktiviteten er ej heller omfattet af metode 1, da gruppen ikke er en selvejende institution, offentlig virksomhed, organisation, fond, forening eller loge, og da aktiviteten ikke er momsfritaget spil, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 12.

Da den selvstændige gruppe skal være et aktieselskab, og da spørgers aktiviteter, der er momsfritaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, overstiger 50 % af spørgers samlede omsætning, er det spørgers opfattelse, at selskabet skal afregne lønsumsafgift efter metode 4.

Spørgsmål 4:

I henhold til såvel momslovens § 13, stk. 1, nr. 19 som momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f), er det en betingelse, at de respektive ydelser er præsteret af en selvstændig gruppe af personer.

Det er spørgers opfattelse, at den selvstændige gruppe skal agere som en selvstændig enhed set i forhold til de respektive medlemmer.

Det er derimod ikke afgørende, hvilken juridisk form den selvstændige gruppe har, hvorfor den selvstændige gruppe kan være såvel xx som yy. Dette bekræftes af flere forhold.

For det første er hverken momslovens § 13, stk. 1, nr. 19 og momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f) begrænset til at gælde for en bestemt juridisk form. Såfremt det havde været lovgivers hensigt at begrænse bestemmelsens anvendelsesområde til en eller flere juridiske former, ville bestemmelsernes ordlyd have indeholdt en sådan begrænsning. Dette bekræftes eksempelvis af momslovens § 13, stk. 1, nr. 4, der alene finder anvendelse for foreninger og organisationer.

For det andet undlod EU-Domstolen i såvel sag C-348/87, Stichting Uitvoering Financiele Acties (SUFA) som i sag C-8/01, Taksatorringen at kommentere på det forhold, at den selvstændige gruppe var henholdsvis en fond og en forening.

Endelig bekræftes ovenstående af EU-Domstolens dom i sag C-141/00, Kügler, hvor Domstolen i præmis 30 fastslog, at

"(...) princippet om afgiftsneutralitet (...) er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms. Det følger heraf, at det nævnte princip ville blive tilsidesat, hvis muligheden for at påberåbe sig (...) afgiftsfritagelse (...) var afhængig af, i hvilken retlig form den afgiftspligtige udøvede sin virksomhed (...)" (Understreget her).

Det er således spørgers opfattelse, at en selvstændig gruppe (også) kan være en/etx.

Spørgsmål 5:

Lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 2, nr. 1 har følgende ordlyd:

"Afgiftsgrundlaget er virksomhedens lønsum for følgende virksomheder:

1) Virksomheder inden for den finansielle sektor, der omfatter virksomheder med aktiviteter vedrørende forsikring, ind- og udlån, kreditformidling, pensionsopsparing, investeringsforvaltning, betalingsformidling samt handel med værdipapirer eller valuta."

Lønsumsafgiftslovens § 5, stk. 2, har følgende ordlyd:

"For virksomheder omfattet af § 4, stk. 2 nr. 1 er afgiften for kalenderåret 2013 10,9 pct. af virksomhedens lønsum."

Virksomheder, der både har (momspligtige og) momsfrie aktiviteter udover salg af finansielle ydelser, skal foretage en konkret vurdering af, om virksomheden skal betragtes som finansiell virksomhed i forhold til, hvilken metode som den skal anvende ved opgørelse af lønsumsafgiften.

Af den Juridiske Vejledning 2013-2, afsnit D. B. 4.4.5.1. fremgår følgende:

"Ved vurderingen lægges der vægt på, hvor stor en andel af den samlede omsætning, der vedrører finansiell virksomhed. Hvis andelen er over 50 % af den samlede omsætning, så betragtes virksomheden som omfattet af metode 2."

Dette betyder modsætningsvis, at hvis de (momspligtige og) momsfrie aktiviteter efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19 udgør mere end halvdelen af den samlede omsætning, skal virksomheden ikke anses for at være omfattet af metode 2.

Lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 1, har følgende ordlyd:

"Afgiftsgrundlaget er virksomhedens lønsum med tillæg af overskud eller med fradrag af underskud af selvstændig erhvervsvirksomhed i indkomståret opgjort efter reglerne i 2.-4. pkt., jf. dog stk. 2 og 5. Virksomhedens overskud eller underskud opgøres efter reglerne for opgørelse af skattepligtig indkomst før fradrag for henlæggelse til konjunkturudligning efter virksomhedsskattelovens § 22 b. Til virksomhedens overskud eller underskud opgjort efter 2. pkt. tillægges renteudgifter og kurstab på fordringer og gæld og fradrages rente- og udbytteindtægter samt kursgevinst på fordringer og gæld, som indgår i opgørelsen af virksomhedens overskud eller underskud. Til virksomhedens overskud eller underskud opgjort efter 2. og 3. pkt. medregnes ikke overskud eller underskud, der hidrører fra virksomhed i udlandet."

Lønsumsafgiftslovens § 5, stk. 1, har følgende ordlyd:

"For virksomheder omfattet af § 4, stk. 1, er afgiften ... [4,12] % af afgiftsgrundlaget."

Denne metode (metode 4) er hovedreglen i lønsumsafgiftsloven og finder anvendelse, såfremt enheden ikke er omfattet af en af undtagelserne i form af metode 1 eller metode 2, jf. således Den Juridiske Vejledning 2013-1, afsnit D. B. 4.2.2 og afsnit D. B. 4.6.

Den selvstændige gruppes aktivitet er ikke omfattet af lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 2, nr. 1, vedrørende finansielle aktiviteter (metode 2). x.

Aktiviteten er ej heller omfattet af metode 1, da gruppen ikke er en selvejende institution, offentlig virksomhed, organisation, fond, forening eller loge, og da aktiviteten ikke er momsfritaget spil, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 12.

Da den selvstændige gruppe er en/et x, og da spørgers aktiviteter, der er momsfritaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, overstiger 50 % af spørgers samlede omsætning, er det spørgers opfattelse, at der skal afregnes lønsumsafgift efter metode 4.

Spørgsmål 8

Om metode 1 anføres følgende i lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 2, nr. 3:

“Afgiftsgrundlaget er virksomhedens lønsum for følgende virksomheder:

Organisationer, fonde, foreninger, herunder almennyttige boligselskaber, logger mv.”

Den selvstændige gruppes aktivitet er ikke omfattet af lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 2, nr. 1, vedrørende finansielle aktiviteter (metode 2). Den selvstændige gruppe har således ingen aktiviteter, der er moms-fritaget i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 10 (forsikringsvirksomhed) eller nr. 11 (finansielle aktiviteter). Aktiviteten er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Aktiviteten er heller ikke omfattet af metode 4 (“opsamlingsmetoden”), da metode 1 har fortrinsret i forhold til metode 4, jf. Den juridiske vejledning, afsnit D. B. 4.6.

På denne baggrund er det spørgers opfattelse, at spørgsmål 8 skal besvares med et “ja”.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at leverancer i form af forskellige særlige ydelser (som ikke er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11), leveret af spørger x med det formål at levere disse ydelser til de enkelte medlemmer, anses for at være momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Lovgrundlag

Momsloven

§ 13, stk. 1

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift :

(...)

10) Forsikrings- og genforsikringsvirksomhed, herunder ydelser i forbindelse med sådan virksomhed, som udføres af forsikringsmæglere og -formidlere.

11) Følgende finansielle aktiviteter:

a) Långivning og formidling af lån samt långivers forvaltning af egne udlån.

b) Sikkerheds- og garantistillelse, herunder forhandlinger herom, samt forvaltning af kreditgarantier ved den, der har ydet kreditten.

c) Transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende anbringelse af midler, kontokurantkonti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer.

d) Transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende valuta, pengesedler og mønter, der anvendes som lovligt betalingsmiddel, bortset fra samlerobjekter.

e) Transaktioner, herunder forhandlinger, med undtagelse af forvaring og forvaltning, i forbindelse med værdipapirer, bortset fra varerepræsentativer og dokumenter, der giver bestemte rettigheder, herunder brugsrettigheder, over fast ejendom, samt andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom.

f) Forvaltning af investeringsforeninger.

19) Ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, som udøver en virksomhed, der er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af deres virksomhed direkte nødvendige tjenester. Det er en forudsætning, at det enkelte medlems betaling for disse ydelser nøjagtigt svarer til medlemmets andel i de fælles udgifter, og at afgiftsfritagelsen ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

Bestemmelserne implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f) og artikel 135, stk. 1, litra a-g) i dansk ret.

RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (Moms-systemdirektivet)

Artikel 132

1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

(...)

f) levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fællesudgifter, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvridning.

Artikel 135

1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) forsikrings- og genforsikringstransaktioner, herunder ydelser udført af forsikringsmæglere og -formidlere i forbindelse med disse transaktioner

b) ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene

c) formidling og indgåelse af forpligtelser om sikkerhedsstillelse og andre former for sikkerhed og garantier samt forvaltning af kreditgarantier ved den person, der har ydet kreditten

d) transaktioner, herunder formidling, vedrørende anbringelse af midler, løbende konti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer

e) transaktioner, herunder formidling, vedrørende valuta, pengesedler og mønter, der anvendes som lovligt betalingsmiddel, dog ikke mønter og sedler, som er samlereobjekter, dvs. mønter af guld, sølv eller andet metal, samt sedler, der ikke i almindelighed anvendes som lovligt betalingsmiddel, eller som er af numismatisk interesse

f) transaktioner, herunder formidling, med undtagelse af forvaring og forvaltning, i forbindelse med aktier, andele i selskaber eller andre sammenslutninger, obligationer og andre adkomstbeviser, bortset fra varerepræsentativer og de i artikel 15, stk. 2, omhandlede rettigheder og adkomstbeviser

g) forvaltning af investeringsforeninger, således som disse er fastsat af medlemsstaterne.

Praksis

EU-domstolens sag C-348/87 - Stichting Uitvoering Financiële Acties mod Staatssecretaris van Financiën (SUFA)

Afgørelsen omhandler hvorvidt en stiftelses leverancer af ydelser til en anden stiftelse kan være omfattet af momsfrigtagelsen i (nu) momssystemdirektivet 132, stk.1, litra f).

I afgørelsen har Domstolen blandt andet udtalt følgende:

10. Indledningsvis bemærkes, jfr. Domstolens udtalelser i dommen af 26. marts 1987 (Kommissionen mod Nederlandene, sag 235/85, Sml. s. 1485), at det sjette direktiv anviser et meget vidt anvendelsesområde for merværdiafgiften, der omfatter alle former for økonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder.

11. Hvad angår den ved direktivet indførte fritagelsesordning, fremgår det af den elvte betragtning, at disse fritagelser er selvstændige fællesskabsretlige begreber, der, som Domstolen har præciseret i den nævnte dom af 26. marts 1987, må placeres i den generelle sammenhæng i den fælles merværdiafgiftsordning, som er indført ved sjette direktiv.

12. Med hensyn til rækkevidden af de således fastsatte fritagelser bemærkes, at Domstolen i dommen af 11. juli 1985 (Kommissionen mod Tyskland, sag 107/84, Sml s. 2655) har fastslået, at selv om disse afgiftsfritagelser ganske vist gælder for virksomheder, der forfølger bestemte formål, anfører de fleste af disse bestemmelser ligeledes de erhvervsdrivende, der er bemyndiget til at udføre de afgiftsfritagne tjenesteydelser, og at ydelserne ikke er defineret med henvisning til rent materielle eller funktionelle begreber. I dommen har Domstolen ligeledes præciseret, at sjette direktivs artikel 13 ikke fritager alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, der nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde.

13. Det fremgår af det foregående, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person.

14. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), omhandler udtrykkeligt kun tjenesteydelser præsteret af selvstændige grupper af personer for deres medlemmer. Det gælder ikke i en stiftelse, som udelukkende udfører tjenesteydelser for en anden stiftelse, uden at en af disse stiftelser er medlem af den anden. I betragtning af den præcise ordlyd af betingelserne for afgiftsfritagelse er enhver udvidende fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), uforenelig med bestemmelsens formål.

15. Følgelig skal det præjudicielle spørgsmål besvares således, at de former for virksomhed, som skal fritages for omsætningsafgift i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977, ikke omfatter den af en stiftelse udøvede virksomhed, som udelukkende består i at tilrettelægge og udøve virksomhed, der er forbundet med en anden stiftelses virksomhed, mod godtgørelse af de faktisk afholdte udgifter, såfremt den anden stiftelse som koordinerende organisation for et antal institutioner, som udøver virksomhed, der er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, udelukkende til fordel for disse institutioner udfører tjenesteydelser som beskrevet i ovennævnte bestemmelse i det sjette direktiv.

EU-domstolens sag C-141/00 - Kügler

Afgørelsen omhandler blandt andet, hvorvidt afgiftsfritagelsen i (nu) momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra c) (omhandlende behandling af personer som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv), afhænger af den juridiske form af den afgiftspligtige, der udfører de lægeydelser eller dertil knyttede ydelser, der er nævnt heri.

I afgørelsen har Domstolen blandt andet udtalt følgende:

26. Det skal endvidere anføres, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), definerer de fritagne transaktioner ved hjælp af de udførte tjenesteydelsers art uden at nævne tjenesteyderens juridiske form.

27. Ifølge en ordlydsfortolkning kræver denne bestemmelse ikke, for at lægeydelser er fritaget, at de skal udføres af en afgiftspligtig med en specifik juridisk form. Det er tilstrækkeligt, at to betingelser er opfyldt, nemlig at der er tale om lægeydelser, og at de udføres af personer, der har de krævede faglige kvalifikationer.

28. Dette fortolkning modsiges ikke af Domstolens praksis, hvorefter de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter der opkræves moms af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. SDC-dommen, præmis 20).

29. En afgiftsfritagelse for lægeydelser, der præsteres af juridiske personer, er nemlig i overensstemmelse med formålet om at nedbringe udgifterne til lægebehandling (jf. i denne retning dom af 11.1.2001, sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249, præmis 23), samt med princippet om afgiftsneutralitet, der ligger til grund for det fælles momssystem, og som skal overholdes ved anvendelsen af afgiftsfritagelserne i sjette direktivs artikel 13 (jf. bl.a. dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 19).

30. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at princippet om afgiftsneutralitet bl.a. er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms. Det følger heraf, at det nævnte princip ville blive tilsidesat, hvis muligheden for at påberåbe sig den afgiftsfritagelse, der er fastsat for ydelserne med behandling af personer, der er nævnt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), var afhængig af, i hvilken retlig form den afgiftspligtige udøvede sin virksomhed (jf. i denne retning Gregg-dommen, præmis 20).

EU-domstolens sag C-8/01, Taksatorringen

Afgørelsen omhandler foreningen Taksatorringen, hvis formål er at foretage taksationer af bilskader på vegne af foreningsmedlemmerne (en række forsikringsselskaber). Afgørelsen vedrører hvorvidt aktiviteten kan omfattes af momsfritagelsen i (nu) momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra f).

I afgørelsen har Domstolen blandt andet udtalt følgende :

36. Indledningsvis bemærkes, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 13, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 13, og af 20.6.2002, sag C-287/00, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5811, præmis 43).

37. Ifølge fast retspraksis er de nævnte fritagelser selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (jf. bl.a. CPP-dommen, præmis 15, Skandia-dommen, præmis 23, og dommen af 20.6.2002 i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 44).

58. Indledningsvis bemærkes, at det er momsfritagelsen i sig selv, der ikke må kunne fremkalde konkurrencefordrejning, og at dette skal være tilfældet på et marked, hvor konkurrencen under alle omstændigheder påvirkes af, at der findes en aktør, som leverer ydelser til sine medlemmer, og som ikke må søge at opnå overskud. For at momsfritagelse skal kunne nægtes, er det således den omstændighed, at tjenesteydelser, der leveres af en sammenslutning, er fritaget for moms, og ikke den omstændighed,

at sammenslutningen opfylder de øvrige betingelser i den pågældende bestemmelse, der skal kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

59. Som generaladvokaten har fremhævet i punkt 131 i forslaget til afgørelse, kan det - hvis sammenslutningerne, uanset enhver afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, kan være sikre på at beholde medlemmerne som kunder - ikke antages, at det er den afgiftsfritagelse, der indrømmes dem, som bevirker, at uafhængige erhvervsdrivende holdes ude fra markedet.

63. Selv om en sammenholdelse af de forskellige sprogversioner af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), viser, at udtrykket »under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning« ikke udelukkende tager sigte på konkurrencefordrejning, som momsfrigtagelsen aktuelt vil kunne fremkalde, men også konkurrencefordrejning, som den vil kunne fremkalde i fremtiden, må det dog kræves, at den risiko, som momsfrigtagelsen i sig selv fremkalder for konkurrencefordrejning, er reel.

64. Heraf følger, at indrømmelse af momsfrigtagelse skal nægtes, hvis der består en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning.

Generaladvokatens forslag til afgørelse til sag C-8/01, Taksatorringen

Sagen omhandler momsfrigtagelse efter (nu) momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra f).

I sagen har Generaladvokaten blandt andet udtalt følgende:

117. Efter min opfattelse må der tages udgangspunkt i formålet med den fritagelse, der er indført ved sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), og i de markedsforhold, der opstår som følge af, at der findes en sammenslutning, der leverer ydelser til sine medlemmer og kun afkræver medlemmerne netop den del af de afholdte udgifter, der vedrører dem.

118. Det må være klart, at denne afgiftsfritagelse er blevet indført for at undgå, at ydelser, som fællesskabslovgiver af forskellige, legitime grunde har ønsket at fritage for afgift, på trods heraf pålægges moms, fordi den erhvervsdrivende, for at kunne levere ydelsen - og sandsynligvis fordi virksomhedens størrelse tvinger ham dertil - må samarbejde med andre erhvervsdrivende, der markedsfører samme tjenesteydelser, gennem en sammenslutning, der påtager sig en bestemt virksomhed, som er nødvendig for at udføre ydelsen.

119. Man har anlagt det synspunkt, at en ydelse, som en tjenesteyder erhverver fra en sådan sammenslutning, på visse betingelser rent afgiftsmæssigt må sidestilles med en ydelse, der præsteres internt i virksomheden.

120. Forholdet kan opfattes således, at formålet med fritagelsen - selv om det kan forekomme paradoksalt - er at skabe lige konkurrencevilkår på et marked, hvor der både findes store virksomheder, som kan udbyde tjenester alene ved hjælp af virksomhedernes interne ressourcer, og andre, mindre virksomheder, som for at kunne udbyde de samme tjenester er tvunget til at støtte sig på hjælp udefra.

121. Der opstilles to hovedbetingelser, som skal være opfyldt for at opnå ret til afgiftsfritagelse. Den selvstændige, eksterne tjenesteyder skal for det første være en sammenslutning af erhvervsdrivende, som udøver en virksomhed, der er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige. For det andet må sammenslutningen ikke virke med gevinst for øje, idet den kun må afkræve sine medlemmer, hvad der nøjagtigt svarer til deres andel i de fælles udgifter, uden overhovedet at opnå et overskud.

122. Dette indebærer, at sammenslutningen skal være fuldstændig gennemskelig og ikke, rent økonomisk, må fremstå som en uafhængig erhvervsdrivende, der søger at skabe en kundekreds for at opnå overskud.

123. Betingelsen om, at fritagelsen ikke må fremkalde konkurrencefordrejning, forekommer mig at være tilføjet udelukkende for at undgå, at de særlige regler for sådanne sammenslutninger - som har til formål at skabe lige konkurrencevilkår for erhvervsdrivende, der udbyder afgiftsfritagne tjenesteydelser - får utilsigtede virkninger på at andet plan, nemlig på markedet for de ydelser, som disse tjenesteydere selv har brug for.

131. Men hvis sammenslutningerne - uanset enhver afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse - kan være sikre på at beholde medlemmerne som kunder, fordi deres virksomhed er konkurrencedygtig, kan det ikke antages, at det er den afgiftsfritagelse, der indrømmes dem, som bevirker, at uafhængige erhvervsdrivende holdes ude fra markedet.

SKM2009. 501. HR

Sagen vedrørte en forening, der udfører autotaksationsydelser for sine medlemmer. Spørgsmålet var, om en momsfrigtagelse ville kunne fremkalde konkurrencefordrejning, idet der var enighed om, at alle øvrige betingelser for afgiftsfritagelse efter momslovens § 13, stk. 1, (dagældende) nr. 20 var opfyldt.

(...)

Det følger af EF-domstolens dom af 20. november 2003, at det er momsfrigtagelsen i sig selv, der ikke må kunne fremkalde konkurrencefordrejning i tilfælde som det foreliggende, hvor konkurrencen under alle omstændigheder er påvirket af, at der findes en aktør, som leverer ydelser til sine medlemmer uden at søge at opnå overskud (præmis 58). Endvidere følger det af afgørelsen, at de afgiftsfritagelser, som er fastsat i direktivets artikel 13, skal fortolkes strengt, men at dette dog ikke tager sigte på at pålægge en fortolkning, som gør de omhandlede momsfrigtagelser så godt som uanvendelige i praksis (præmis 61 og 62). EF-domstolen har herefter konkluderet, at direktivets artikel 13, pkt. A, stk. 1, litra f, skal fortolkes således, at momsfrigtagelse til en forening som H1 - der opfylder alle øvrige betingelser for fritagelse - skal nægtes, hvis der består en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning (præmis 65).

(...)

Undtagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 20, skal fortolkes under hensyn til dens formål, der inden for forsikringsområdet må antages at være at give mulighed for større konkurrencemæssig lighed mellem selskaber med deres egen taksatororganisation - som ikke betaler moms for taksationen - og selskaber uden egen taksatororganisation. Bestemmelsen skal endvidere fortolkes således, at den i praksis får et reelt anvendelsesområde, jf. herved præmis 62 i EF-domstolens dom.

SKM2014. 763. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørgers levering af konserveringsydelser mod vederlag til statsanerkendte museer er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 6, idet spørger leverer konserveringsydelserne i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder. Dette gælder også, hvis spørger fusionerer med et statsanerkendt museum.

Betingelserne for momsfrigtagelse i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 4 og nr. 19 vil herefter heller ikke kunne opfyldes.

SKM2013. 851. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at det beskrevne samarbejde mellem et antal gårdanlæg er omfattet af momsfrigtagelsen i momsloven § 13, stk. 1, nr. 19.

(...)

Det er momsfrigtagelsen i sig selv, der skal medføre, at der består en reel risiko for, at fritagelsen, aktuelt eller i fremtiden, vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning. Det er i denne forbindelse irrelevant, at konkurrencen påvirkes af, at foreningen ikke skal opnå økonomisk overskud på sine aktiviteter.

Det lægges til grund, at markedet for spørgers ydelser er et marked med mange aktører - såvel udbydere som efterspørgere, jf. SKM2009. 501. HR modsætningsvis. Der er således tale om et konkurrencepræget marked, hvor det er let at skifte fra én udbyder til en anden. Det forhold, at der indenfor det samme konkurrenceprægede marked vil være udbydere, hvis ydelser er momspligtige, og andre, hvis ydelser ikke er, vil efter SKATs opfattelse fordreje konkurrencen på markedet. Prisen for ydelserne er et væsentlig konkurrenceparameter, og det vil have afgørende betydning, om der skal tillægges moms eller ej.

Det er på den baggrund SKATs opfattelse, at momsfrigtagelse af spørgers ydelser vil fremkalde konkurrenceforvridning. Spørger kan derfor ikke omfattes af momsfrigtagelsen i § 13, stk. 1, nr. 19. (...)

SKM2013. 821. SR

Skatterådet tog stilling til, hvorvidt et samarbejde om en database opfyldte betingelserne i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19 og dermed er momsfrigtaget.

Skatterådet bekræfter, at den aktivitet, som hver af deltagerne i samarbejdet udøver, er momsfrigtaget efter andre bestemmelser, at de ydelser, som samarbejdet leverer, er direkte nødvendige for deltagerens virksomhed og at betingelsen om, at medlemmernes betaling svarer til deres nøjagtige andel vil være opfyldt, hvis forskellen mellem faktisk forbrug og acontoindbetalinger efter hvert kalenderår optages som lån til/fra medlemmet.

Med henvisning til Højesterets dom vedrørende Taksatorringen afviser Skatterådet derimod, at samarbejdet opfylder betingelsen om, at momsfrigtagelsen ikke må fremkalde konkurrenceforvridning, ligesom Skatterådet afviser, at der ved vurderingen af om, medlemmernes betaling svarer til deres nøjagtige andel, kan ses på en periode som overstiger 12 måneder.

(...)

Blandt de øvrige fagforbund/a-kasser, som ikke deltager i samarbejdet, findes der givetvis enkelte fagforbund/a-kasser, som via deres interne ressourcer har udviklet og driver egne jobsøgningsmaskiner. SKAT vurderer dog, at det umiddelbart kan lægges til grund, at en større del af de fagforbund/a-kasser, som ikke deltager i samarbejdet, reelt direkte eller indirekte køber sig til adgang til en jobsøgningsmaskine hos en ekstern leverandør. Hvis et fagforbund/a-kasse skal købe adgang til et jobsøgningsystem hos en ekstern leverandør, vil den indkøbte ydelse være pålagt moms.

Det er SKATs vurdering, at faktum i nærværende sag afviger markant fra faktum i Højesterets afgørelse vedrørende Taksatorringen, jf. SKM2009. 501. SR.

I modsætning til Højesterets afgørelse vedrørende Taksatorringen, er der i nærværende sag ikke tale om at momsfrigtage ydelser fra et samarbejde mellem en række mindre virksomheder/ a-kasser, som konkurrerende store virksomheder har mulighed for at generere ved hjælp af virksomhedens interne ressourcer, for derved at ligestille ydelserne momsmæssigt.

I Højesterets dom vedrørende Taksatorringen blev der endvidere lagt vægt på, at 6 forsikringsselskaber sammen med sammenslutningen Taksatorringen sad på sammenlagt 95% af markedet, mens de resterende ca. 5% af markedet udgjordes af mindre forsikringsselskabers køb af momspligtige taksationsydelser hos de store forsikringsselskabet. Hvorfor der reelt ikke et marked, hvor momsfritagelsen ville kunne påvirke konkurrencen.

Der er SKATs vurdering, at det kan lægges til grund, at nærværende sag også i forhold til markedsandele adskiller sig faktum i Taksatoringen, idet der på markedet for jobsøgningsmaskiner eksisterer et utal af både små og store aktører, som er i indbyrdes konkurrence. Der er således et eksisterende marked for ydelser, hvor spørger er i reel konkurrence med andre aktører.

Henset til den hidtidige udvikling på markedet for jobsøgemaskiner må det endvidere kunne lægges til grund, at der er virksomheder (både danske og udenlandske), som overvejer, at etablere sig på markedet for jobsøgningsmaskiner.

Efter en konkret vurdering af sagens faktum er det derfor SKATs vurdering, at den ydelse, som samarbejdet stiller til rådighed for de nuværende og eventuelt kommende deltagere også udbydes af andre aktører med moms.

Det er derfor SKATs vurdering, at en momsfritagelse af ydelserne fra samarbejdet, i sig selv, vil medføre til konkurrencefordrejning, idet de øvrige forbund/a-kasser, som ikke deltager i samarbejdet, skal tilkøbe ydelsen med moms hos eksterne leverandører, jf. herfor også SKM2011. 544. SR, hvor Skatterådet anførte, at ".. der foreligger konkurrencefordrejning, når en momsfritagelse påvirker de gældende konkurrencevilkår på markedet til skade for andre virksomheder, der udøver tilsvarende aktiviteter. Det vil eksempelvis være tilfældet, hvis det enkelte medlem i kraft af samarbejdet kan få leveret ydelse uden moms, som andre uafhængige virksomheder udbyder med moms."

En række fagforeninger/a-kasser har på nuværende tidspunkt tilsluttet sig samarbejdet, selvom der p.t. opkræves moms af ydelserne. Det er efter SKATs vurdering imidlertid ikke givet at samarbejdet over tid vil kunne fastholde disse. En momsfritagelse af ydelserne fra samarbejdet vil efter SKATs opfattelse dog kunne være den direkte årsag til at de eksisterende deltagere forbliver i samarbejdet, ligesom en momsfritagelsen i sig selv må formodes at være medvirkende årsag til at andre fagforbund/a-kasser ønsker optagelse i samarbejdet.

Det er derfor SKATs vurdering, at en momsfritagelse vil medføre konkurrencefordrejning og at samarbejdet ikke opfylder betingelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 19 om at momsfritagelsen ikke må fremkalde konkurrencefordrejning.

(...)

SKM2013. 204. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at den omhandlede juridiske bistand er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, da alle fire betingelser, der er angivet i bestemmelsen, ikke er opfyldt.

Det er således opfattelsen, at den juridiske bistand, benævnt af spørger som "juridisk sagsbehandling", "socialrådgiverordning", og "arbejdsskadeordning", fortsat er momspligtig, allerede fordi en momsfritagelse efter en konkret vurdering anses at ville fremkalde konkurrencefordrejning.

(...)

Det er således SKAT opfattelse, at den juridiske bistand, benævnt af spørger som "juridisk sagsbehandling", "socialrådgiverordning", og "arbejdsskadeordning", fortsat er momspligtig, allerede fordi moms-

fritagelsen efter en konkret vurdering anses at fremkalde konkurrencefordrejning (betingelse d). Den juridiske bistand mv. som spørger tilbyder, leveres også af andre end spørger. Se SKM2009. 501. HR, hvor Højesteret lægger vægt på om der findes virksomheder, der kun har salg af taksationsydelser som forretningsgrundlag. Se også SKM2007. 16. SR, hvor der også lægges vægt på om opgaven kan varetages af konkurrerende virksomhed. SKAT er altså efter en konkret vurdering af den opfattelse, at en momsfrigtagelse vil indebære en reel konkurrencefordrejning overfor advokatfirmaer o. lign. Det samme gælder spørgers benævnte "socialrådgiverordning". Der er nemlig også private virksomheder, der leverer socialrådgiverbistand.

SKM2012. 600. SR

Skatterådet kan bekræfte, at ydelser leveret af en europæisk økonomisk firmagruppe til spørger til brug for spørgers ikke-momspligtige virksomhed er fritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

SKM2011. 860. SR

Skatterådet kan bekræfte, at en selvstændig gruppe, der etableres med det formål, at yde service til medlemmerne i form af administrativ bistand mv., kan anses for at være momsfrigtaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, når gruppens aktiviteter er en videreførelse af aktiviteter, der hidtil har været varetaget af et momspligtigt anpartsselskab.

Momsfrigtagelsen for den selvstændige gruppe vil kunne bibeholdes for de medlemsvendte aktiviteter, hvis gruppen samtidig udfører opgaver på kommerciel bases for tredjemand, når en sådan levering følger de almindelige momsregler.

Skatterådet finder ikke, at der er noget til hinder for, at de enkelte medlemmer af gruppen, tillige har momspligtige aktiviteter, som er afledt af den basale aktivitet.

Endelig bekræfter Skatterådet, at samtlige ydelser leveret af den selvstændige gruppe, er omfattet af lønsumsafgiftspligten, ifølge lønsumsafgiftsloven § 1, stk. 1, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

SKM2011. 685. SR

(...)

Skatterådet kan bekræfte, at spørger ikke skal opkræve moms af a-kassernes refusion af omkostninger relateret til driften og vedligeholdelsen af it-systemet med henvisning til momslovens § 13, stk. 1, nr. 19. Det er således Skatterådet opfattelse, at spørger er en selvstændig gruppe bestående af afgiftsfritagne medlemmer (arbejdsløshedskasser) og at spørger udøver en tjeneste, der er direkte nødvendig for a-kassernes virksomhed.

SKM2010. 644. SR

Skatterådet kan bekræfte at en selvstændig gruppe, der leverer forskellige sekretariatsydelser til sine medlemmer, kan være omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 20, når de i bestemmelsen nævnte betingelser er opfyldt.

Med hensyn til betingelsen om konkurrencefordrejning, er det i afgørelsen tillagt vægt, at det ikke er momsfrigtagelsen i sig selv, der medfører, at der består en reel risiko for, at fritagelsen, vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

(...)

Hensigten med dannelsen af sekretariatssamarbejdet, som ledelserne i de fire virksomheder anfører i anmodningen, vurderes at medføre, at det pågældende sekretariatssamarbejde måtte blive dannet, uanset om der gives momsfrigtagelse eller ej. På baggrund heraf vil en momsfrigtagelse derfor ikke blive anset for at ville fremkalde konkurrencefordrejning. (...)

SKM2010. 505. SKAT

SKAT har efter fornyet overvejelse udsendt styresignal om genoptagelse på baggrund af EF-domstolens dom i sag C-8/01 og Højesterets dom i sag SKM2009. 501. HR vedrørende momslovens § 13, stk. 1, nr. 20.

(...)

SKAT finder, at udsagnet i Momsvejledningens afsnit D. 11.20 om, at "Hensynet til lige konkurrencevilkår indebærer, at aktiviteter, der normalt er forbundet med erhvervsvirksomhed, ikke vil kunne fritages efter bestemmelsen. Det betyder fx, at ydelser som almindelig administration og edb-behandling for medlemmerne ikke vil kunne fritages." må anses for en tilkendegivelse om en praksis, der er underkendt ved EF-domstolens dom i sagen, idet udsagnet er for generelt. Der skal i alle tilfælde ske en konkret vurdering af, om der er en reel risiko for konkurrencefordrejning. Dette skyldes, at EF Domstolen i sagen vedrørende Taksatorringen anfører "... at indrømmelse af momsfrigtagelse i henhold til denne bestemmelse (§ 13, stk. 1, nr. 20) til en forening som den, der er tale om i hovedsagen - der opfylder alle bestemmelsens øvrige betingelser - skal nægtes, hvis der består en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning."

Den juridiske vejledning 2014-1, afsnit D. A. 5.19 Selvstændige grupper af personer ML § 13, stk. 1, nr. 19 - afsnit D. A. 5.19.2 Betingelser for momsfrigtagelse

Dette afsnit handler om omfanget af momsfrigtagelse for ydelser, som momsfrie afgiftspligtige personer og ikke-afgiftspligtige juridiske personer, modtager fra en sammenslutning eller gruppe, i hvilken de deltager. Se ML § 13, stk. 1, nr. 19.

(...)

Betingelser

Gruppens ydelser er principielt momspligtige, men kan fritages på de betingelser, som er nævnt i bestemmelsen.

Der er fire betingelser, som alle skal være opfyldte for, at ydelser fra gruppen er omfattet af momsfrigtagelsen:

- a. Den aktivitet, som hver af gruppens deltagere udøver, skal enten være momsfrigtaget efter andre bestemmelser eller falde helt uden for momslovens anvendelsesområde.
- b. Ydelserne skal være direkte nødvendige for deltagernes virksomhed.
- c. Medlemmernes betaling skal svare nøjagtigt til deres andel af udgifterne.
- d. Momsfrigtagelsen må ikke fremkalde konkurrencefordrejning.

Ad a. Den aktivitet, som hver af gruppens deltagere udøver, skal enten være momsfrigtaget efter andre bestemmelser eller falde helt uden for momslovens anvendelsesområde

Medlemmernes momsfritagelse vil typisk følge af en af de øvrige bestemmelser i ML § 13, stk. 1. Efter ordlyden af bestemmelsen omfatter den dog tillige medlemmer, som udøver en virksomhed, som ikke er omfattet af momsloven. Det kan f.eks. være opgaver udført af statslige og kommunale mv. myndigheder.

Ad b. Ydelserne skal være direkte nødvendige for deltagernes virksomhed

Den omstændighed, at ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmernes virksomhed, forudsætter, at der skal være tale om ydelser, der - selv om de ikke kan betragtes som en integreret del af medlemmernes momsfritage aktiviteter og fritages som sådan - ikke desto mindre må betragtes som en uundværlig og uadskillelig del af denne specielle aktivitet.

EF-domstolen har i sag C-407/07 (Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (Stichting)), udtalt, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), skal fortolkes således, at de tjenesteydelser, som selvstændige grupper leverer til deres medlemmer, er omfattet af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, selv om disse ydelser kun leveres til et enkelt eller nogle af medlemmerne, forudsat at de øvrige betingelser i bestemmelsen er opfyldt.

Ad c. Medlemmernes betaling skal svare nøjagtigt til deres andel af udgifterne

Medlemmernes betaling må ikke overstige egen omkostningsrefusion. Hvert enkelt medlem skal refundere netop dets andel af de fælles udgifter. Der må således ikke ske en omkostningsudligning mellem medlemmerne, og der må hverken oparbejdes underskud eller overskud i forbindelse med aktiviteterne.

Ad d. Momsfritagelsen må ikke fremkalde konkurrencefordrejning

Momsfritagelsen må ikke kunne fremkalde konkurrencefordrejning. Konkurrencefordrejning foreligger, når en momsfritagelse påvirker de gældende konkurrencevilkår på markedet til skade for andre virksomheder, der udøver tilsvarende aktiviteter.

Det er tilfældet, hvis det enkelte medlem i kraft af samarbejdet kan få leveret ydelser uden moms, som andre uafhængige virksomheder udbyder med moms.

Det er momsfritagelsen i sig selv, der ikke må kunne fremkalde konkurrencefordrejning. Det er altså ikke relevant for spørgsmålet, om der foreligger konkurrencefordrejning, at konkurrencen under alle omstændigheder påvirkes af, at der findes en aktør, som leverer ydelser til sine medlemmer, og som ikke må søge at opnå overskud.

For at momsfritagelse skal kunne nægtes, er det således den omstændighed, at tjenesteydelser, der leveres af en sammenslutning, er fritaget for moms, og ikke den omstændighed, at sammenslutningen opfylder de øvrige betingelser i den pågældende bestemmelse.

Det er ikke alene aktuelle konkurrenceforhold, der skal tages i betragtning. En fritagelse må således ikke kunne være en hindring for etablering af konkurrerende virksomheder. Fritagelse skal dog kun nægtes, hvis der består en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning. Der skal herefter i hvert enkelt tilfælde ske en konkret vurdering af, om der er en reel risiko for konkurrencefordrejning.

Er der tvivl om, hvorvidt en momsfritagelse vil kunne skabe konkurrencefordrejning på et senere tidspunkt, kan en fritagelse efter bestemmelsen gøres tidsbegrænset.

(...)

Begrundelse

Det bemærkes, at der ved besvarelsen ikke er taget stilling til, i hvilket omfang de forskellige aktiviteter, som spørger beskæftiger sig med, er omfattet af momspligt eller ej.

Det fremgår af momslovens § 13, stk. 1, nr. 19 og momssystemdirektivets artikel 132, stk.1, litra f), at ydelser, der præsteres af selvstændige grupper af personer til deres medlemmer, som udøver en aktivitet, der er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af deres virksomhed direkte nødvendige tjenester, er fritaget for moms. Efter bestemmelserne er det en betingelse, at det enkelte medlems betaling for disse ydelser nøjagtigt svarer til medlemmets andel i de fælles udgifter, og at afgiftsfritagelsen ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

Det fremgår således af bestemmelsen, at der er fire betingelser, der skal være opfyldt, før ydelser leveret af det, der kan kvalificeres som en selvstændig gruppe, kan omfattes af momsfritagelsen.

1. Den aktivitet, som hver af gruppens medlemmer udøver, skal enten være momsfritaget efter andre bestemmelser i momsloven eller falde helt udenfor momslovens anvendelsesområde.
2. Ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmerne virksomhed.
3. Medlemmernes betaling skal svare nøjagtigt til deres andel af udgifterne.
4. Momsfritagelsen efter momslovens § 13, stk.1, nr. 19, må ikke kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

Spørger har oplyst, at spørger leverer en række forskellige særlige ydelser mv. til deres kunder. Spørger ønsker at etablere en selvstændig gruppe, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, i form af et aktieselskab, der for fremtiden skal levere disse særlige ydelser til medlemmerne (aktionærerne).

Spørgers repræsentant har oplyst, at spørger ikke virker med gevinst for øje.

Begrebet *selvstændige grupper af personer* defineres ikke nærmere i hverken momsloven eller i momssystemdirektivet.

På baggrund af en vurdering af sagens samlede faktiske forhold, er det i det konkrete tilfælde SKATs opfattelse, at det faktum, at den selvstændige gruppe etableres som et aktieselskab, ikke i sig selv forhindrer, at de i sagen omhandlede ydelser kan omfattes af fritagelsen i momslovens 13, stk.1, nr. 19, når den selvstændige gruppe i øvrigt opfylder de betingelser, som kræves i henhold til bestemmelsen.

Ad betingelse 1 - Den aktivitet, som hver af gruppens medlemmer udøver, skal enten være momsfritaget efter andre bestemmelser i momsloven eller helt falde udenfor momslovens anvendelsesområde

Spørger har oplyst, at medlemmerne skal være en række mindre og mellemstore virksomheder.

Det fremgår af momslovens § 13, stk.1, nr. 10 og 11, at en lang række finansielle ydelser er fritaget for moms.

Spørger har oplyst, at gruppens ydelser hovedsagligt skal anvendes til medlemmernes momsfritagne ydelser, der er omfattet af momslovens § 13, stk.1, nr. 10 og 11.

Med henvisning til ordlyden af momslovens § 13, stk.1, nr. 19, fremgår det af Skatterådets afgørelser i SKM2011. 860. SR og SKM2012. 600. SR, at der ikke er noget til hinder for, at de enkelte medlemmer af den selvstændige gruppe, tillige har momspligtige leverancer, som er afledt af den momsfritagne primære aktivitet. Det medfører dog, at den del af den selvstændige gruppes leverancer af ydelser, der kan henføres til disse momspligtige aktiviteter, vil være momspligtig.

Efter en samlet vurdering af sagens faktiske forhold finder SKAT, at den første betingelse for anvendelse af momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, er opfyldt.

Ad betingelse 2 - Ydelserne skal være direkte nødvendige for medlemmernes virksomhed

Spørger har oplyst, at de ydelser som medlemmerne vil aftage, er ydelser som medlemmerne i forvejen aftager fra spørger. Der er ifølge det oplyste tale om særlige ydelser.

Spørger har endvidere oplyst, at de ydelser, som spørger leverer, er nødvendige for, at spørgers kunder kan agere inden for branchen.

På baggrund af spørgers samlede oplysninger om de leverede ydelsers art, er det SKATs opfattelse, at disse må anses for at være direkte nødvendige for medlemmernes virksomhed.

SKAT finder derfor, at den anden betingelse for anvendelsen af momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, er opfyldt.

Ad betingelse 3 - Medlemmernes betaling skal svare nøjagtigt til deres andel af udgifterne

I lighed med, hvad der gør sig gældende i SKM2010. 644. SR, SKM2011. 685. SR og SKM2012. 600. SR har spørger oplyst, at det påtænkes, at medlemmernes betaling for ydelserne skal fastsættes efter nærmere angivne fordelingsnøgler, hvor fordelingsnøglerne tilsigter at sikre, at det enkelte medlems betaling for ydelserne nøjagtigt svarer til medlemmets andel i de fælles udgifter.

Det påpeges endvidere, at der ikke vil ske en omkostningsudligning mellem medlemmerne, og den selvstændige gruppe vil hverken oparbejde underskud eller overskud i forbindelse med aktiviteterne.

På den baggrund finder SKAT, at den tredje betingelse for anvendelsen af momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, er opfyldt.

Ad betingelse 4 - Momsfritagelsen efter momslovens § 13, stk.1, nr. 19, må ikke kunne fremkalde konkurrencefordrejning

EU-domstolen har i sag C-8/01Taksatorringen, præmis 58 bemærket, at det er momsfritagelsen i sig selv, der ikke må kunne fremkalde konkurrencefordrejning, og at dette skal være tilfældet på et marked, hvor konkurrencen under alle omstændigheder påvirkes af, at der findes en aktør, som leverer ydelser til sine medlemmer, og som ikke må søge at opnå overskud. For at momsfritagelse skal kunne nægtes, er det således den omstændighed, at tjenesteydelser, der leveres af en selvstændig gruppe, er fritaget for moms, og ikke den omstændighed, at gruppen opfylder de øvrige betingelser i den pågældende bestemmelse, der skal kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

Det påpeges endvidere i præmis 63, at risikoen for konkurrencefordrejning skal være reel og vurderingen heraf skal foretages både for så vidt angår nutidig som fremtidig risiko for konkurrencefordrejning.

Endeligt henviser EU-domstolen i præmis 59, til punkt 131 i Generaladvokatens forslag til afgørelse til sag C-8/01, Taksatorringen. Heri fremhæves det, at hvis de selvstændige grupper, uanset enhver afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, kan være sikre på at beholde medlemmerne som kunder - kan det ikke antages, at det er den afgiftsfritagelse, der indrømmes dem, som bevirker, at uafhængige erhvervsdrivende holdes ude fra markedet.

Spørger har oplyst, at den oprindelige bevæggrund for at etablere spørger var, at levere de samme ydelser som de største virksomheder selv udfører og dermed optimere ressourceforbruget. Ønsket var lavere omkostninger for den enkelte gennem stordrift.

Henset til, at gruppens medlemmer efter det oplyste vil være små og mellemstore aktører, der opererer på et marked, hvor større aktører selv udfører de ydelser, som medlemmerne får leveret fra spørger, finder SKAT, at nærværende sag kan sammenlignes med EU-Domstolens sag C-8/01, Taksatorringen og SKM2009. 501. HR, for så vidt angår dette forhold.

Endvidere skal SKAT bemærke at det af de faktiske forhold fremgår, at de særlige ydelser som spørger leverer, er udarbejdet specifik til dets kunders anvendelse og at det vil være forbundet med store omkostninger at skifte særlige ydelser.

Endeligt skal SKAT påpege, at spørger i henhold til det oplyste, fortsat - uanset om fritagelsen opnås - vil levere de pågældende ydelser til medlemmerne.

SKAT finder således ikke at nærværende sags faktum er sammenligneligt med faktum i SKM2013. 851. SR, SKM2013. 821. SR, SKM2013. 204. SR og SKM2014. 763. SR.

På baggrund af en vurdering af sagens samlede forhold finder SKAT ikke i det konkrete tilfælde, at momsfrigtagelsen alene vil kunne fremkalde en konkurrencefordrejning. Den fjerde betingelse for anvendelsen af momslovens § 13, stk.1, nr. 19, findes således, at være opfyldt.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med Ja.

Spørgsmål 2

Såfremt spørgsmål 1 besvares med et "ja", ønskes det bekræftet, at den fritagelse, som spørger vil kunne opnå efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, ikke vil omfatte de af spørgers ydelser, der allerede i dag er momsfritaget efter momslovens § 13, stk.1, nr. 11.

Lovgrundlag

Momsloven

§ 13, stk. 1, nr. 10, 11 og 19.

Se "SKATs indstilling og begrundelse" spørgsmål 1.

Praksis

EU-Domstolens sag C-08/01, Taksatorringen.

Se "SKATs indstilling og begrundelse" spørgsmål 1.

Generaladvokaten i forslag til afgørelse til C-8/01, Taksatorringen.

Se "SKATs indstilling og begrundelse" spørgsmål 1.

SKM2014. 132. SR

Skatterådet kan bekræfte, at foreningens kurser, som principielt set er momsplichtige efter momslovens § 4, stk. 1, opfylder betingelserne for momsfritagelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 21. Skatterådet kan ikke bekræfte, at terapiydelser omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1 i stedet kan momsfritages efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 21. Skatterådet kan heller ikke bekræfte, at undervisning på kurser, som er omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, i stedet kan momsfritages efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 21.

(...)

Der henvises endvidere til, at momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, bestemmer hvilke transaktioner, som medlemsstaterne momsfritager. Ifølge fast retspraksis, er momsfritagelser selvstændige fællesskabsretlige begreber, jf. bl.a. præmis 44 i sag C-287/00 Kommissionen mod Tyskland. Hver enkelt fritagelsesbestemmelse i artikel 132, stk. 1 har sit eget anvendelsesområde med dertil knyttede betingelser. Fritagelsesbestemmelserne anses på den baggrund ikke for at kunne "overlappe" hinanden, således at den samme transaktion kan fritages på baggrund af flere forskellige bestemmelser i artikel 132, stk. 1.

SKM2011. 860. SR

Se "SKATs indstilling og begrundelse" spørgsmål 1.

Begrundelse

Det bemærkes, at der ved besvarelsen ikke er taget konkret stilling til, i hvilket omfang de i sagen oplistede aktiviteter er omfattet af momspligt eller ej.

I henhold til momslovens § 13 og momssystemdirektivets artikel 132 og 135 fritages en række transaktioner for moms. EU-Domstolen har i sag C-08/01, Taksatorringen, præmis 37 påpeget, at de nævnte fritagelser, ifølge fast retspraksis, er selvstændige fællesskabsretlige begreber. Herved skal det undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat.

Hver fritagelsesbestemmelse har sit eget anvendelsesområde. SKAT finder ikke, at fritagelsesbestemmelserne kan overlappe hinanden, således at den samme transaktion kan fritages efter flere forskellige bestemmelser i momslovens § 13. Der henvises til SKM2014. 132. SR.

Ydelser der efter deres art er omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk.1, nr. 10 og 11, kan derfor ikke blive omfattet af fritagelsen i momslovens § 13, stk.1, nr. 19. Dette er en ændring af den praksis, der er kommet til udtryk i Skatterådets afgørelse SKM2011. 860. SR.

SKAT skal i øvrigt bemærke, at Generaladvokaten i forslag til afgørelse til sag C-08/01, Taksatorringen, præmis 120, har påpeget, at formålet med fritagelsen er, at skabe lige konkurrencevilkår på et marked, hvor der både findes store virksomheder, som kan udbyde tjenester alene ved hjælp af virksomhedernes interne ressourcer, og andre, mindre virksomheder, som for at kunne udbyde de samme tjenester er tvunget til at støtte sig på hjælp udefra.

Når en ydelse i forvejen er omfattet af en fritagelsesbestemmelse, f.eks. momslovens § 13, stk.1, nr. 10 eller nr. 11, vil konkurrencevilkårene være lige og der vil derfor ikke være behov for endnu en fritagelse af disse ydelser efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med Ja.

Spørgsmål 3

Såfremt spørgsmål 1 besvares med et "ja", ønskes det bekræftet, at spørger skal betale lønsumsafgift efter lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 1 (metode 4), hvis spørgers momsfrie aktiviteter i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, udgør mindre end 50 % af spørgers omsætning.

Lovgrundlag

Lønsumsafgiftsloven

§1. Der betales en afgift til statskassen af virksomheder, der mod vederlag leverer varer og ydelser, der er fritaget for afgift efter merværdiafgiftslovens § 13, stk. 1, nr. 1, nr. 3, nr. 5 og 6, nr. 10-12, nr. 15 og 16 og nr. 19, jf. dog nedenfor stk. 2 og 3, og af virksomheder med anden økonomisk virksomhed, der mod vederlag leverer ydelser, der ikke er afgiftspligtige efter merværdiafgiftsloven. (...)

§ 4

Afgiftsgrundlaget er virksomhedens lønsum med tillæg af overskud eller med fradrag af underskud af selvstændig erhvervsvirksomhed i indkomståret opgjort efter reglerne i 2.-4. pkt., jf. dog stk. 2 og 5. Virksomhedens overskud eller underskud opgøres efter reglerne for opgørelse af skattepligtig indkomst før fradrag for henlæggelse til konjunkturudligning efter virksomhedsskattelovens § 22 b. Til virksomhedens overskud eller underskud opgjort efter 2. pkt. tillægges renteudgifter og kurstab på fordringer og gæld og fradrages rente- og udbytteindtægter samt kursgevinst på fordringer og gæld, som indgår i opgørelsen af virksomhedens overskud eller underskud. Til virksomhedens overskud eller underskud opgjort efter 2. og 3. pkt. medregnes ikke overskud eller underskud, der hidrører fra virksomhed i udlandet.

Stk. 2. Afgiftsgrundlaget er virksomhedens lønsum for følgende virksomheder:

- 1) Virksomheder inden for den finansielle sektor, der omfatter virksomheder med aktiviteter vedrørende forsikring, ind- og udlån, kreditformidling, pensionsopsparing, investeringsforvaltning, betalingsformidling samt handel med værdipapirer eller valuta.
- 2) Lotterier, Tipstjenesten og lign. Til disse virksomheders afgiftsgrundlag medregnes også lotterikollektioner og indleveringssteder for tips mv. for så vidt angår virksomheden med lodsedler, tips mv.
- 3) Organisationer, fonde, foreninger, logger m.v.

§ 5, stk. 1.

For virksomheder omfattet af § 4, stk. 1, er afgiften 4,12 pct. af afgiftsgrundlaget.

Momsloven

Momslovens § 13, stk. 1 nr. 10, 11 og 19. Se "SKATs indstilling og begrundelse" spørgsmål 1.

Praksis

Den juridiske vejledning, afsnit D. B. 4.2 Hovedregel metode 4: Lønsum +/- over/underskud LAL § 4, stk. 1

(...)

D. B. 4.2.2 Hvordan skal lønsumsafgiftsgrundlaget opgøres?

Metode 4 er hovedreglen i lønsumsafgiftsloven. Se LAL § 4, stk. 1.

Virksomheden er omfattet af denne hovedregel, hvis den ikke er omfattet af en af undtagelserne i form af metode 1, metode 2 eller metode 3. Læs mere herom i afsnit D. B. 4.6 om metodernes prioritering.

Lønsumsafgiftsgrundlaget ved metode 4 beregnes som:

lønsum +/- skattemæssigt over/underskud med visse reguleringer.

(...)

Beregning af lønsumsafgiften ved metode 4

For metode 4 er lønsumsafgiftssatsen 4,12 %.

Lønsumsafgiften beregnes som:

(lønsam +/- skattemæssigt over/underskud med visse reguleringer) * 4,12 %.

Begrundelse

Det bemærkes, at der ved besvarelsen ikke er taget stilling til, i hvilket omfang de i sagen oplyste aktiviteter er omfattet af momspligt/lønsumsafgiftspligt eller ej.

Spørger har i spørgsmål 1 oplyst, at den selvstændige gruppe skal dannes som et aktieselskab.

På den baggrund er det SKATs opfattelse, at den selvstændige gruppe skal afregne lønsumsafgift efter lønsumsafgiftslovens § 5, stk. 1 i det omfang, at gruppens hovedaktivitet ikke er levering af finansielle ydelser.

Indstilling

SKAT indstiller, at besvarelse af spørgsmål 3 besvares med Ja.

SKAT skal vejledende gøre opmærksom på lovforslag L 64, fremsat d. 12. november 2014, og den i § 17 fremsatte ændring af lønsumsafgiftsloven. Det foreslås, at afgiftsgrundlaget for en selvstændig gruppe, der er momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, og som leverer momsfri ydelser til virksomheder inden for den finansielle sektor, er virksomhedens lønsam, for så vidt angår den del af gruppens lønsam, der er medgået til ydelser leveret til virksomheder inden for denne sektor.

Afgiftssatsen for dette afgiftsgrundlag foreslås at være den sats, der gælder for virksomheder inden for den finansielle sektor.

Spørgsmål 4

Såfremt spørgsmål 1 besvares med et "nej", ønskes det oplyst, om det da har betydning for udfaldet af spørgsmålet, at spørger er en/et x.

Begrundelse

Se punktet SKATs indstilling og begrundelse, spørgsmål 1. SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med Ja.

Indstilling

SKAT indstiller derfor, at besvarelse af spørgsmål 4 bortfalder.

Spørgsmål 5

Såfremt spørgsmål 4 besvares med et "ja", ønskes det bekræftet, at den/dette x skal betale lønsumsafgift efter lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 1 (metode 4), hvis spørgers momsfrie aktiviteter i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, udgør mindre end 50 % af spørgers omsætning.

Begrundelse

Se punktet SKATs indstilling og begrundelse, spørgsmål 4. SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med bortfalder.

Indstilling

SKAT indstiller derfor, at besvarelse af spørgsmål 5 bortfalder.

Spørgsmål 6

Såfremt spørgsmål 4 besvares med et "nej", ønskes det bekræftet at, leverancer i form af forskellige ydelser (som ikke er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 11), leveret af spørger som en/et x med det formål at levere disse ydelser til de enkelte medlemmer, anses for at være momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19.

Begrundelse

Se punktet SKATs indstilling og begrundelse, spørgsmål 4. SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med bortfalder.

Indstilling

SKAT indstiller derfor, at besvarelse af spørgsmål 6 bortfalder.

Spørgsmål 7

Såfremt spørgsmål 6 besvares med et "ja", ønskes det bekræftet, at den fritagelse, som spørger vil kunne opnå efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 19, ikke vil omfatte de af spørgers ydelser, der allerede i dag er momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 11.

Begrundelse

Se punktet SKATs indstilling og begrundelse, spørgsmål 6. SKAT indstiller, at spørgsmål 6 besvares med bortfalder.

Indstilling

SKAT indstiller derfor, at besvarelse af spørgsmål 7 bortfalder.

Spørgsmål 8

Såfremt spørgsmål 6 besvares med et "ja" ønskes det bekræftet, at den/dette x skal betale lønsumsafgift efter lønsumsafgiftslovens § 4, stk. 2, nr. 3 (metode 1).

Begrundelse

Se punktet SKATs indstilling og begrundelse, spørgsmål 6. SKAT indstiller, at spørgsmål 6 besvares med bortfalder.

Indstilling

SKAT indstiller derfor, at besvarelse af spørgsmål 8 bortfalder.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.